



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 553

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 15.07.2021

ΑΡΙΘΜΟΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 2091

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. [Α.1273/2020](#) (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), [Α.1241/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και [Α.1215/2020](#) (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 21.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του "..... του (.....)", με Α.Φ.Μ., κατοίκου, επί της οδού αρ., φερόμενου ως μέλος άτυπης εταιρείας, κατά: **1)** της υπ' αριθ. / **2020** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2004 {οικ. έτους 2005}, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, **2)** της υπ' αριθ. / **2020** Πράξης Επιβολής Προστίμου επί Παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων Άτυπης Εταιρείας, διαχειριστικής περιόδου 01.01 - 31.12.2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω οριστικές πράξεις, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 21.01.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του "..... του (.....)", με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1) Με την υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Άτυπης Εταιρείας, οικονομικού έτους 2005 (διαχειριστικής χρήσης 01.01.-31.12.2004), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας (..... -), ποσό φόρου εισοδήματος 27.918,54 €, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ποσού 13.9593,27 €, ήτοι σύνολο 41.877,81 €.

2) Με την υπ' αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της άτυπης εταιρείας (..... -), πρόστιμο 200,00 €, λόγω μη τήρησης βιβλίου εσόδων - εξόδων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 2 § 1, 18 § 1, του Π.Δ. 186/1992, που επισύρουν τις προβλεπόμενες κυρώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 § 3 περ. ζ' του ν. 4337/2015.

Οι ως άνω πράξεις, εκδόθηκαν κατόπιν διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου, βάσει της υπ' αρ. /..... /2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ. Αιτία δε, ελέγχου απετέλεσε το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ..... /2018 δελτίου πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Ρεθύμνου με θέμα: «Διαβίβαση φακέλου του φορολογούμενου του με Α.Φ.Μ.:», για έκδοση εντολής ελέγχου τα οικονομικά έτη 2003 και 2005».

Του ανωτέρω επισυνάπτεται έγγραφο του οικονομικού επιθεωρητή του γραφείου Εσωτερικών Υποθέσεων Κρήτης με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ /2018, που αφορά στην έκδοση εντολής ελέγχου για χρήσεις που δεν έχουν παραγραφεί, για άτυπη κοινωνία ανέγερσης οικοδομών - κατοικιών, για την οποία δεν έχουν υποβληθεί φορολογικές δηλώσεις.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση των παραπάνω Πράξεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

"1. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

2. οι προσβαλλόμενες Πράξεις, οι οποίες κοινοποιήθηκαν σε εμένα την 30-12-2020, θα έπρεπε να μου είχαν κοινοποιηθεί εντός 15 ετών από την λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης της χρήσης αυτής, ήτοι εν προκειμένω εντός 15 ετών από την 10^η Μαΐου 2005, δηλαδή μέχρι 10 Μαΐου 2020, όπως γίνεται δεκτό και από την πάγια νομολογία των δικαστηρίων μας, και όχι το Δεκέμβριο του 2020, που μου κοινοποιήθηκαν όλα τα παραπάνω έγγραφα της Δ.Ο.Υ. Κηφισιάς. Έχει δηλαδή σε κάθε περίπτωση υποπέσει το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου σε παραγραφή.

3.η φερόμενη ως «άτυπη», άλλως αφανής εταιρεία, δεν θα είχε, ακόμη και στην απίθανη περίπτωση που πράγματι είχε συσταθεί, καμία υποχρέωση αυτοτελούς υποβολής φορολογικής δήλωσης εισοδήματος και ως εκ τούτου δεν συντρέχει περίπτωση εφαρμογής της δεκαπενταετούς παραγραφής, λόγω μη υποβολής (καθόλου) δήλωσης.

4. τα τιμήματα από τις μεταβιβάσεις των ακινήτων που θεωρήθηκαν ως άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, δεν αποτελούν συμπληρωματικά στοιχεία κατά την έννοια του άρθρου 68 παρ. 2 περ. α του ΚΦΕ ικανά να δικαιολογήσουν την επιμήκυνση της κατ' άρθρο 84 παρ. 1 του ΚΦΕ πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, διότι η δήλωση αυτή είχε περιέλθει σε γνώση της φορολογικής αρχής εντός της ως άνω πενταετούς προθεσμίας (βλ *ad hoc* απόφαση υπ' αριθμ. 15755 / 2019 ΤρΔιοικΠρωτΑθηνών).

5.Τα παραπάνω ποσά, που αφορούν σε πρόστιμα, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται ειδική ρύθμιση της παραγραφής επιβολής τους, παραγράφονται στη συνήθη πενταετή παραγραφή των αξιώσεων του

Δημοσίου και συγκεκριμένα πέντε έτη από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης.”

Επειδή, σύμφωνα με το αριθ. /2002 συμβόλαιο αγοραπωλησίας ακινήτου, του Συμβολαιογράφου κ., οι: α), με ποσοστό 50%, β) με ποσοστό 25% και γ) με ποσοστό 25%, προέβησαν **στην αγορά** από κοινού και εξ αδιαιρέτου από τους πωλητές κα. του, με ΑΦΜ: και κ. του, με ΑΦΜ:, του 50% εξ αδιαιρέτου ενός οικοπέδου άρτιου και οικοδομήσιμου, συνολικής έκτασης 1.710 τ.μ., που βρίσκεται στον,, στην τοποθεσία “.....”, επί των οδών και, αντί συνολικού τιμήματος 120.117,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με την αριθ. /2004 τροποποίηση σύστασης οριζοντίου ιδιοκτησίας, του συμβολαιογράφου κ. (είχε προηγηθεί ανάλογη πράξη στο παρελθόν από προηγούμενο ιδιοκτήτη), οι ως άνω τρεις συνιδιοκτήτες του οικοπέδου προέβησαν στις απαραίτητες ενέργειες με άμεσο στόχο την ανέγερση στο ανωτέρω οικόπεδο δύο κατοικιών, ως εμφανίζονται στο σχεδιάγραμμα κατόψεων της πολιτικού μηχανικού κας.

Επειδή, το 2003 εκδόθηκε η με αριθ. /03 οικοδομική άδεια από το Πολεοδομικό Γραφείο για το ανωτέρω οικόπεδο, στο όνομα των α), β) και γ)

Επειδή, α) στις 23.08.2004 με το αριθ. Συμβόλαιο του συμβολαιογράφου κ. οι ως άνω τρεις συνιδιοκτήτες προέβησαν στην πώληση της με αριθ. δύο {2} κατοικίας ανεξάρτητης ιδιοκτησίας του ανεγερθέντος συγκροτήματος δύο κατοικιών, με αγοραστές τον κ. του {Α.Φ.Μ.} και την κα. του {Α.Φ.Μ.}, αντί συνολικού τιμήματος 115.890,92 € και ανάλογα με τα ποσοστά του έκαστος.

Η πωληθείσα κατοικία αποτελείται από αποθηκευτικό χώρο υπογείου επιφανείας 73,55 τ.μ., μία θέση στάθμευσης υπογείου επιφανείας 11,25 τ.μ., το ισόγειο επιφανείας 75,65 τ.μ. και τον α' όροφο επιφανείας 22,67 τ.μ..

β) στις 22.11.2004 με το αριθ. Συμβόλαιο της συμβολαιογράφου κας το γένος οι ως άνω τρεις συνιδιοκτήτες προέβησαν στην πώληση της με αριθ. ένα {1} κατοικίας ανεξάρτητης ιδιοκτησίας του ανεγερθέντος συγκροτήματος δύο κατοικιών, με αγοράστρια την κα. του {Α.Φ.Μ.} αντί συνολικού τιμήματος 150.000,00 € και ανάλογα με τα ποσοστά του έκαστος.

Η πωληθείσα κατοικία αποτελείται από έναν αποθηκευτικό χώρο υπογείου επιφανείας 75,77 τ.μ., μία θέση στάθμευσης υπογείου επιφανείας 11,25 τ.μ., το ισόγειο επιφανείας 76,30 τ.μ. και τον όροφο επιφανείας 25,02 τ.μ..

Επειδή, οι ως άνω τρεις πωλητές, στην υποβληθείσα δήλωση εισοδήματος φυσικών προσώπων διαχειριστικής χρήσης 01.01-31.12.2004 {οικ. έτος 2005}, δήλωσαν στον Κ.Α 781 {χρηματικά ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων} την αναλογία του εισπραχθέντος τιμήματος από τις ως άνω πωλήσεις, ήτοι α) ο κ. το ποσό των 132.945,46 € {115.890,92 + 150.000,00 = 265.890,92 * 50%} β) ο κ. το ποσό των 66.472,73 € {115.890,92 + 150.000,00 = 265.890,92 * 25%} και γ) ο κ. το ποσό των 66.472,73 € {115.890,92 + 150.000,00 = 265.890,92 * 25%}.

Επειδή, από την αρμόδια φορολογική αρχή, οι ως άνω πράξεις, ήτοι: η αγορά, η κατοχή και η πώληση

κοινού δικαιώματος, θεωρήθηκε, ότι είχαν τα χαρακτηριστικά της άτυπης εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 741, 748 και 784 του Α.Κ., η οποία στερείται νομικής προσωπικότητας καθόσον δεν υφίσταται έγκυρο συστατικό έγγραφο και δεν τηρήθηκαν οι όροι δημοσιότητας που ο νόμος ορίζει, και ότι οι ως άνω τρεις πωλητές αποτελούν τα μέλη της άτυπης εταιρείας.

Επειδή, περαιτέρω από τον φορολογικό έλεγχο διαπιστώθηκε, ότι, για τα πωληθέντα ακίνητα δεν υπήρξε εκμετάλλευση (εκμίσθωση, ιδιόχρηση κλπ) από τους συνιδιοκτήτες - φυσικά πρόσωπα και μέλη της άτυπης εταιρείας, δεδομένου ότι σε καμία από τις ιδιοκτησίες αυτές δεν είχαν πλήρη κυριότητα σε ποσοστό 100%, πωλήθηκαν σε μικρό χρονικό διάστημα από την ανέγερση του συγκροτήματος κατοικιών. Λειτουργήσαν δηλαδή ως εμπορική - οικοδομική επιχείρηση με σκοπό την αποκομιδή κέρδους από την πώληση των οριζόντιων ιδιοκτησιών του συγκροτήματος δύο κατοικιών που είχαν ανεγείρει από κοινού, σε ιδιόκτητο, κοινό και αδιαίρετο ακίνητο.

Συνεπώς η αγορά του ακινήτου (οικοπέδου) πραγματοποιήθηκε από τους ως άνω με μοναδικό σκοπό την ανέγερση συγκροτήματος κατοικιών και την εν συνεχεία πώληση των οριζοντίων ιδιοκτησιών που δημιουργήθηκαν, και οι πράξεις αυτές φέρουν τα χαρακτηριστικά της εμπορικής δραστηριότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν. 2238/1994 και της Α.Υ.Ο. 1071439/1418/Α0012/24-7-2007.

Επειδή, κρίθηκε, ότι η πράξεις πώλησης των ως άνω κατοικιών με αριθ. ένα (1) και δύο (2) ανεξάρτητων ιδιοκτησιών, πρέπει να λογιστεί ως εμπορική δραστηριότητα και το κέρδος να λογιστεί ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

Ως ακαθάριστα έσοδα λήφθηκε το ποσό των 265.890,92 € σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 § 1 του ν. 2238/94, και τα καθαρά κέρδη προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 § 2 του ίδιου νόμου, δηλαδή με την εφαρμογή συντελεστή 15% στα ακαθάριστα έσοδα, και λόγω μη τήρησης βιβλίων και στοιχείων ο προβλεπόμενος συντελεστής προσαυξήθηκε κατά 100% σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις.

Ως εκ τούτου προσδιόρισε το καθαρό Κέρδος στο ποσό των 79.767,27 € {Ακ. Έσοδα 265.890,92 * 30% (15%/100%)} εκδίδοντας τη προσβαλλόμενη πράξη στο όνομα της και καθιστώντας αλληλέγγυους υπεύθυνους τα τρία φυσικά πρόσωπα.

Επειδή, στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2005 τα φυσικά πρόσωπα - εταίροι της άτυπης εταιρείας συμπεριέλαβαν το τίμημα που εισέπραξαν από την πώληση των παραπάνω ακινήτων στα ποσά που μειώνουν την ετήσια δαπάνη, αντί να δηλώσουν τα ποσά αυτά σε κωδικό του πίνακα 4, που περιλαμβάνει τα φορολογούμενα εισοδήματα. Ειδικότερα δεν δήλωσαν τα καθαρά κέρδη από επιχείρηση που ασχολείται με την πώληση ακινήτων, όπως προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 2 & 3 του Ν. 2238/94.

Επειδή, οι διατάξεις του ν. 2238.1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), ορίζουν, ότι:

Άρθρο 2.Υποκείμενο του φόρου

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό Πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. ...

4.Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α').

Άρθρο 28.Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος

2.Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

3.Θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

α) Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις, που αναφέρονται στο άρθρο 34, των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

4. Τα κατά το άρθρο αυτό εισοδήματα και κέρδη των επιχειρήσεων, που λειτουργούν με τη μορφή ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και συνεταιρισμών θεωρείται ότι αποκτήθηκαν: α) Στις περιπτώσεις της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης και περιορισμένης ευθύνης εταιρίας, της κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κάθε έναν εταίρο ή μέλος, για το ποσοστό των κερδών που του αναλογεί από τη συμμετοχή του στην εταιρία, κοινοπραξία ή κοινωνία.

Άρθρο 98.Επιβολή του φόρου

Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που αποκτάται από κάθε νομικό πρόσωπο από αυτά που αναφέρονται στο άρθρο 101.

Άρθρο 101.Υποκείμενο του φόρου

1. Στο φόρο υπόκεινται:

- α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.
- β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
- γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.
- δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.
- ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

Επειδή, σύμφωνα με την 2051/2020 απόφαση του ΣτΕ, {σκέψη 3} “...., δεδομένου ότι οι αναφερόμενες στην προηγούμενη σκέψη διατάξεις του ΚΦΕ συνεπάγονται φορολογικές αλλά και λειτουργικές υποχρεώσεις (υποβολή φορολογικών δηλώσεων, τήρηση βιβλίων και στοιχείων κ.α.) των υπαγόμενων σε αυτές προσώπων καθώς και σοβαρούς περιορισμούς στα περιουσιακά τους δικαιώματα και στην οικονομική τους ελευθερία, πρέπει, ενόψει και των συνταγματικών αρχών της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου καθώς και της ασφάλειας δικαίου, να ερμηνεύονται στενά (πρβλ. ΣτΕ 176/2018, 3334, 295/2017, 2121/2016, 3327/2015, 3379/1998 επταμ. κ.α.). Εκ τούτου έπεται ότι η απαρίθμηση στις διατάξεις του ΚΦΕ των φυσικών και νομικών προσώπων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος είναι εξαντλητική και όχι ενδεικτική και δεν είναι δυνατή η αναλογική ή διασταλτική εφαρμογή των διατάξεων αυτών και σε άλλα, πλην των ρητώς αναφερομένων σε αυτές, πρόσωπα. Συνεπώς, νομικό μόρφωμα, όπως είναι η «άτυπη εταιρία», η οποία δεν αναφέρεται ρητώς στις ως άνω (άλλα ούτε και σε άλλες ισχύουσες κατά τον κρίσιμο εν προκειμένω χρόνο) διατάξεις που καθορίζουν τα πρόσωπα που υπάγονται στον φόρο εισοδήματος, δεν μπορεί να είναι υποκείμενο του προβλεπομένου στον προαναφερθέντα Κώδικα φόρου εισοδήματος των φυσικών ή νομικών προσώπων”.

Επειδή, περαιτέρω στην {σκέψη 7} της ως άνω απόφασης του ΣτΕ: “.... με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση αίτησης προβάλλεται, μεταξύ άλλων, ότι το Διοικητικό Εφετείο έκρινε εσφαλμένα ότι προκειμένου να φορολογηθεί η δραστηριότητα της αγοραπωλησίας ακινήτων, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, αρκούσε να υφίσταται σκοπός κέρδους μόνο κατά την πώληση του ακινήτου, ενώ, κατά τους αναιρεσείοντες, έπρεπε, προκειμένου να εφαρμοστεί η ως άνω διάταξη, ο σκοπός του κέρδους να υφίσταται όχι μόνο κατά το χρόνο πώλησης αλλά και κατά το χρόνο αγοράς του ακινήτου. Προς θεμελίωση του παραδεκτού του λόγου, προβάλλεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν υπάρχει νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας επί του ως άνω νομικού ζητήματος σχετικά με την εφαρμογή της διατάξεως της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994. Ο ισχυρισμός περί μη υπάρξεως νομολογίας, κατά το χρόνο άσκησης της υπό κρίση αιτήσεως (5.12.2014), για το ως άνω ζήτημα είναι βάσιμος και, συνεπώς, ο λόγος προβάλλεται παραδεκτώς και πρέπει να εξεταστεί περαιτέρω. Προϋπόθεση όμως για την απάντηση στον ως άνω λόγο αναιρέσεως σχετικά με το χρόνο κατά τον οποίο θα πρέπει να υφίσταται ο σκοπός του κέρδους από την άτυπη εταιρεία προκειμένου να επιβληθεί σε αυτήν φόρος εισοδήματος, και ανεξάρτητα από τη βασιμότητα του υπό κρίση λόγου, είναι να επιλυθεί κατ’ αρχάς το ζήτημα κατά πόσον η άτυπη εταιρεία μπορεί κατά τον ν. 2238/1994 να είναι

υποκείμενο του φόρου εισοδήματος (πρβλ. ΣτΕ 2111/2018, 1864/2019), δεδομένου ότι στην ένδικη υπόθεση **ο φόρος επιβλήθηκε όχι στα φυσικά πρόσωπα, τα οποία είχαν δηλώσει την πώληση, του επιμάχου ακινήτου με τις ατομικές δηλώσεις τους φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2005 (οικονομικού έτους 2006), τις οποίες η φορολογική αρχή έπρεπε να ελέγξει εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (δηλαδή έως 31.12.2011) -μεταξύ άλλων, και από την άποψη της συνδρομής των προϋποθέσεων εφαρμογής των παρ. 2 και 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994- αλλά σε «άτυπη εταιρεία», την οποία η φορολογική αρχή θεώρησε ως υποκείμενο φόρου εισοδήματος διαφορετικό από τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα.** Δεδομένου δε ότι, όπως έγινε δεκτό στη σκέψη 3, η άτυπη εταιρεία δεν μπορούσε να είναι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ, υποκείμενο του φόρου εισοδήματος, το δικάσαν εφετείο έσφαλε, ανεξαρτήτως αιτιολογίας, κρίνοντας ότι μπορούσε να φορολογηθεί η επίδικη αγοραπωλησία ακινήτου. Επομένως, για τον ειδικότερο αυτό λόγο, ο οποίος προβάλλεται και με το από 18.1.2018 δικόγραφο προσθέτων λόγων, πρέπει να γίνει δεκτή η υπό κρίση αίτηση και να αναιρεθεί η προσβαλλόμενη απόφαση, καθό μέρος, κατά μερική μόνον αποδοχή της προσφυγής των αναιρεσειόντων τροποποιεί την/2013 οριστική πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εισοδήματος, χρήσης 2005, του Προϊσταμένου του Διαπεριφερειακού Ελεγκτικού Κέντρου (Δ.Ε.Κ.) Θεσσαλονίκης και διατάσσει νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου. Κατόπιν τούτου παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των υπόλοιπων λόγων αναιρέσεως. Ενόψει δε του ότι η υπόθεση δεν χρειάζεται διευκρίνιση κατά το πραγματικό, πρέπει να κρατηθεί, να εκδικασθεί η προσφυγή, καθό μέρος στρέφεται κατά της ως άνω/2013 πράξης, να γίνει αυτή δεκτή κατά το μέρος τούτο για τον ίδιο ως άνω λόγο και να ακυρωθεί η πράξη αυτή.”

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση, ο φόρος επιβλήθηκε όχι στα φυσικά πρόσωπα {..... - -), τα οποία είχαν δηλώσει τις πωλήσεις, των επίμαχων ακινήτων με τις ατομικές δηλώσεις τους φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2004 (οικονομικού έτους 2005) και συγκεκριμένα στον Κ.Α 781 ως προαναφέρθηκε, τις οποίες η φορολογική αρχή έπρεπε να ελέγξει εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής (δηλαδή έως 31.12.2010), αλλά στην ‘.....’, την οποία η φορολογική αρχή θεώρησε ως υποκείμενο φόρου εισοδήματος διαφορετικό από τα ανωτέρω φυσικά πρόσωπα, εκδίδοντας την με αρ./2020 προσβαλλόμενη πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση του ΣτΕ, η άτυπη εταιρεία δεν μπορούσε να είναι, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον ΚΦΕ, υποκείμενο του φόρου εισοδήματος. Ως εκ τούτου, η προσβαλλόμενη πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ακυρώνεται, καθώς και η πράξη επιβολής προστίμου, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την αποδοχή της με αριθ. πρωτ./21.01.2021 ενδικοφανούς προσφυγής του “..... του (.....)”, με Α.Φ.Μ., και την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

1) της υπ’ αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Άτυπης Εταιρείας, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2004 {οικ. έτους 2005}, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό φόρου εισοδήματος βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 0,00 €

2) της υπ' αριθ./2020 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων Τήρησης Βιβλίων και Έκδοσης Στοιχείων, διαχειριστικής περιόδου 01.01-31.12.2004, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου – καταλογιζόμενο ποσό προστίμου βάσει της παρούσης απόφασης.

Η φορολογική υποχρέωση της υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

ΣΥΝΟΛΟ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ: 0,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η: Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.